

• **Єршова Н.Ю.**

*кандидат економічних наук, доцент кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут»*

• *м. Харків, Україна*

СИСТЕМА ЗБАЛАНСОВАНИХ ПОКАЗНИКІВ ЯК ЕЛЕМЕНТ СТРАТЕГІЧНОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В КОНТУРІ ЗАВДАНЬ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОВГОСТРОКОВОЇ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Анотація: Досліджено зміст поняття «збалансована система показників» (ЗСП). Запропоновано «перспективи» ЗСП як елемента стратегічного управлінського обліку. Обґрунтовано основні принципи формування ЗСП для стратегічного управлінського обліку та сформульовані основні етапи її впровадження

Аннотация: Исследовано содержание понятия «сбалансированная система показателей» (ССП). Предложены «перспективы» СПП как элемента стратегического управленческого учета. Обоснованы основные принципы формирования СПП для стратегического управленческого учета и сформулированы основные этапы ее внедрения

Summary: The concept of «balanced scorecard» («BSC») is investigated. «Perspectives» of «BSC» as a strategic management accounting suggested. Main principles of formation of «BSC» for strategic management accounting and the basic stages of implementation are justified

Постановка проблеми. Стратегічний управлінський облік використовує набір інструментів, серед яких: збалансована система показників (The Balanced Scorecard, BSC), модель економічної доданої вартості (Economic Value Added, EVA), облік витрат за видами діяльності (Activity-based costing, ABC) та інші. Проте, вибор моделі управління конкурентоспроможністю підприємств завдяки принциповій можливості інтеграції інтересів і цілей власників, топ-

менеджменту та персоналу підприємства можливий саме в рамках концепції «BSC». Концепція «BSC» дозволяє досягти збалансованості, як процесів, так і результатів діяльності підприємства для формування стійких конкурентних переваг.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розвитку концепції збалансованої системи показників приділяють увагу багато вітчизняних та зарубіжних науковців та фахівців. Серед зарубіжних, можна виділити праці таких авторів, як Каплан Роберт С., Нортон Дейвід П., Рон Персон, Пол Р. Нівен, Парментер Д., Рамперсад К., Гері Кокінз, Петер Хорварт, Горський Мікаел. Серед вітчизняних – праці: Голова С.Ф., Гуріної Г.С., Дмитрієвої О, Кузьмінського А.М., Кузьмінського Ю.А., Литвина Ю.Я., Малярець Л.М., Мниха Є.В., Олексіва І.Б., Шайкана А.В., Швеця В.Г., Штеревері А.В., та інших. Проте, окремі питання щодо застосування концепції збалансованої системи показників в системі стратегічного управлінського обліку підприємств потребують удосконалення та подальшого розвитку.

Формулювання цілей статті. Метою статті є дослідження концепції збалансованої системи показників як інструмента стратегічного управлінського обліку та надання рекомендацій в частині принципів та етапів впровадження на підприємствах в контурі завдань забезпечення довгострокової конкурентоспроможності підприємства.

Виклад основного матеріалу. Збалансована система показників (ЗСП) (The Balanced Scorecard, BSC), розроблена Д. Нортоном та Р. Капланом на початку 90-х років XX ст., представляє собою інструмент стратегічного управління, який формується на основі стратегічних карт і описує бачення і стратегію підприємства в розрізі вертикальних і горизонтальних причинно-наслідкових зв'язків в моделі з чотирьох перспектив: фінанси; клієнти; внутрішні бізнес-процеси; навчання та розвиток [1]. У кожній з перспектив авторами пропонується виділяти цілі, показники (метрики цілей), завдання (цільові значення показників) та ініціативи (заходи для досягнення цілей). Запропонована Д. Нортоном та Р. Капланом модель стратегічних карт дозволяє

одночасно контролювати реалізацію цілей за чотирма складовим ЗСП та послідовність причинно-наслідкових зв'язків між показниками оцінки підприємства. В спеціальній літературі вказується, що показники, що включені до стратегічної карти, повинні характеризувати досягнуті результати й основні фактори, що їх обумовили [2, 3, 4]. З часом, науковцями були розроблені інші моделі, подібні до моделі Д. Каплана й Р. Нортон.

Модель стратегічних карт Л. Мейселя (1992 р.) містить чотири перспективи: фінанси, клієнти, внутрішні бізнес-процеси, трудові ресурси. Виділення перспективи «трудові ресурси» Л. Мейсель аргументує тим, що менеджери повинні вміти оцінювати ефективність діяльності всього підприємства в цілому і окремо його співробітників [3, 4, 5, 6].

Модель «піраміди ефективності» К. Мак-Найра, Р. Ланча і К. Кроса (1990 р.) ґрунтується на концепціях загального управління якістю і промисловими розробками і містить три перспективи: департаменти, оперативні системи бізнесу, відділи. Таким чином, цілі підприємства поширюються від вищого рівня ієрархії до нижнього, адаптуючись до особливостей кожного рівня, а показники оцінки діяльності передаються «знизу вгору» [3, 4, 5, 6].

Адамс К. та Робертс П. (1993 р.) запропонували модель «EP²M», яка містить чотири перспективи: обслуговування клієнтів і ринків, удосконалення внутрішніх процесів, управління змінами і стратегією, власність і свобода дій. Відповідно до концепції К. Робертса і П. Адамса система оцінки діяльності підприємства повинна бути спрямована, в першу чергу, на реалізацію стратегії розвитку кадрів [3, 4, 5, 6].

Аналіз спеціальної літератури дозволив встановити, що основним призначенням збалансованої системи показників вважається забезпечення функцій збору, систематизації й аналізу інформації, що є необхідним для ухвалення стратегічних управлінських рішень та посилення стратегії бізнесу, її формалізації, проведення й доведення до кожного співробітника підприємства, забезпечення моніторингу й зворотного зв'язку з метою відстеження й генерації організаційних ініціатив усередині структурних підрозділів [1, 7, 8, 9, 10, 11].

Оскільки стратегічний управлінський облік являє собою синергетичну інформаційну систему оцінки стратегічних викликів зовнішнього середовища і внутрішнього потенціалу підприємства з метою отримання та подання ємної стратегічної інформації, спрямованої на розробку і реалізацію стратегії підприємства, то ЗСП являє собою універсальний інструмент стратегічного управлінського обліку. З нашого погляду, ключовим у понятті ЗСП можна вважати саме «збалансованість» (рис. 1).



Рисунок 1. Складові поняття «ЗСП»

Збалансованість передбачає узгодженість між фінансовими та нефінансовими показниками, рівнями управління, внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності, цілями підприємства і окремих робітників. В такому разі, помітна унікальність ЗСП по відношенню до інших інструментів стратегічного

управління, яка полягає у імплементації місії і загальної стратегії підприємства через систему чітко поставлених цілей та завдань, та показників. Збалансованість між рівнями управління досягається за рахунок каскадування ЗСП, при реалізації якого встановлюється «міст» між послідовними рівнями організаційної ієрархії. При цьому корпоративна стратегія послідовно спускається вниз. Ступінь декомпозиції збалансованої системи показників «зверху вниз» залежить від організаційної структури та розміру підприємства. Кожен підрозділ формує свою систему показників.

Концепція збалансованої системи показників (BSC) найбільшою мірою дозволяє зорієнтувати стратегічний управлінський облік на використання інформації про те, що відбувається у внутрішньому та зовнішньому середовищі підприємства. Даний висновок ґрунтується на тому, що в ЗСП присутні:

- чітке формулювання її опрацювання всіх процесів, що мають місце на підприємстві;
- структуризація системи показників по перспективах.

В моделі стратегічного управлінського обліку пропонуємо видокремлювати наступні чотири перспективи для побудови ЗСП (рис. 2):

Фінанси – за своєю методологічною сутністю ця перспектива відноситься до ресурсного блоку, але завдяки особливості важливості виділяється окремо, як рекомендують традиційні засади ЗСП. Перспектива «фінанси» характеризується сукупністю джерел і запасів фінансових можливостей, які є в наявності і можуть бути використані для реалізації конкретних стратегічних цілей та завдань.

Маркетинг – (замість традиційної перспективи «клієнти») спрямована на моніторинг зовнішнього бізнес-середовища підприємства з метою інформаційної та аналітичної підтримки стратегії підприємства;

Внутрішні бізнес-процеси – можна охарактеризувати через «ланцюжок цінностей» внутрішніх процесів підприємства, які впливають на ступінь задоволення потреб споживачів і підвищують фінансові результати. Внутрішні

бізнес-процеси є основою системи управління, в рамках якої здійснюється процес організації та виробництва продукції.

Знання – (замість перспективи «навчання та розвиток») – виступає головною креативною силою і елементом формування стратегічних компетенцій, оскільки генерація ідей, у тому числі стратегічних, відбувається у думках людини. Знання – це сукупність проінвестованих виробничих навичок, знань, здібностей, якими володіє людина, які їй належать і є невіддальними від неї, які практично використовуються в повсякденному житті.

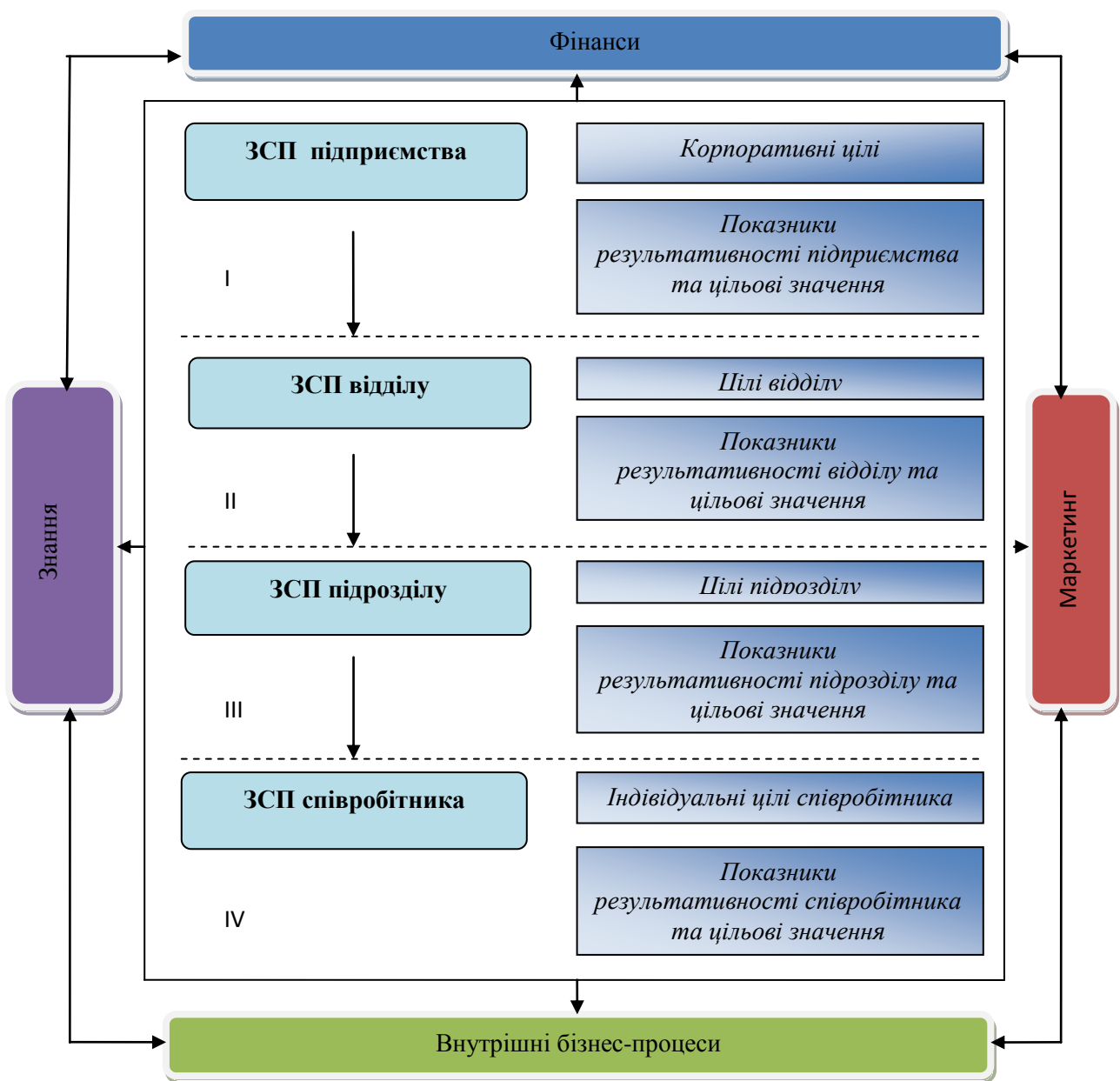


Рисунок 2. Процес каскадування ЗСП

Основними принципами формування ЗСП для стратегічного управлінського обліку виступають:

- принцип узгодженості показників, який інтегрує складові збалансованої системи показників: традиційні фінансові параметри й фактори прямого та непрямого впливу; ефективність роботи з клієнтами; оптимальність внутрішніх бізнес-процесів і загальну компетентність персоналу у своїй галузі [3, 12, 13, 14];
- принцип адаптивності, який характеризується гнучкою зміною; швидким пристосовуванням до цілей, що обновляються і завданнями підприємства; змінами у зовнішньому економічному середовищі, у внутрішніх умовах своєї власної діяльності;
- принцип ефективності – це результативність процесу, що визначається як відношення результату до витрат, які обумовили його одержання;
- принцип гнучкості, який характеризується мобільністю системи, її здатністю швидко реагувати на зміни зовнішнього середовища.

Але головним принципом збалансованої системи показників є такий: "ефективно управляти можна лише тим, що можна виміряти" [1, 14].

Аналіз методичних підходів до побудови ЗСП [1, 8, 12, 14, 15] свідчить, що найбільш ефективним є п'ятиетапний процес побудови, який передбачає формулювання місії та бачення, постановку стратегічних цілей підприємства, розробку стратегічної карти, визначення системи показників та обґрунтування критеріїв оцінки, ініціативи та відповідальність за досягнення цілей. Кожний етап змістовно й формально базується на результатах попереднього етапу.

Крок 1 «Місія та бачення». Визначає роль, призначення підприємства у бізнес-середовищі і має суттєвий вплив на систему стратегічного управлінського обліку (облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) залежать від специфіки діяльності підприємства). Бачення відображає майбутнє підприємства у разі реалізації стратегії.

Крок 2 «Постановка стратегічних цілей підприємства». Цей крок включає кілька послідовних стадій і може бути представлений в якості стратегічного

циклу: аналіз, розробка стратегій, доведення стратегії до виконавців, контроль (моніторинг) реалізації стратегії.

Крок 3 «Розробка стратегічної карти». Стратегічна карта (strategy map) – це опис стратегії з допомогою причинно-наслідкових зв'язків на кожному рівні управління підприємства. Модель «стратегічних карт» намагається розглядати підприємства як єдине ціле. Узгоджені та зафіксовані на стратегічних картах цілі управлінської команди в подальшому деталізуються до збалансованої системи показників, що дозволяє перевести стратегію на операціональний рівень.

Крок 4 «Визначення системи показників та обґрунтування критеріїв оцінки». Показник являє собою вимірювач ступеня досягнення стратегічної мети. Використання показників покликане конкретизувати розроблену в ході стратегічного планування систему цілей і зробити розроблені цілі вимірними. Зарубіжні фахівці погоджуються в думці, що величезна кількість деталізованих показників знижує корисність збалансованої системи показників в цілому, тому рекомендують для кожної з чотирьох складових, як оптимальну, наступну кількість показників [2, 16, 17, 18, 19, 20]:

- фінансова складова: чотири – п'ять (22%);
- маркетингова складова: чотири – п'ять (22%);
- складова внутрішніх бізнес-процесів: вісім – десять (34%);
- складова знань: чотири-п'ять показників (22%).

Близько 80% всіх показників повинні бути нефінансовими. Видібрані показники повинні відповідати основним принципам збалансованості: між короткостроковими і довгостроковими цілями; між фінансовими і нефінансовими показниками; між основними та допоміжними процесами; між внутрішніми і зовнішніми чинниками [1].

Результативність проведення даного етапу є надзвичайно важливою, оскільки на цьому етапі закладаються критерії оцінки показників. Обґрунтування критеріїв часткових та інтегральних показників повинна бути описаною певною послідовністю дій. Результаті реалізації даного кроку можуть бути представлені у вигляді радару «перспектив» (рисунок 3).

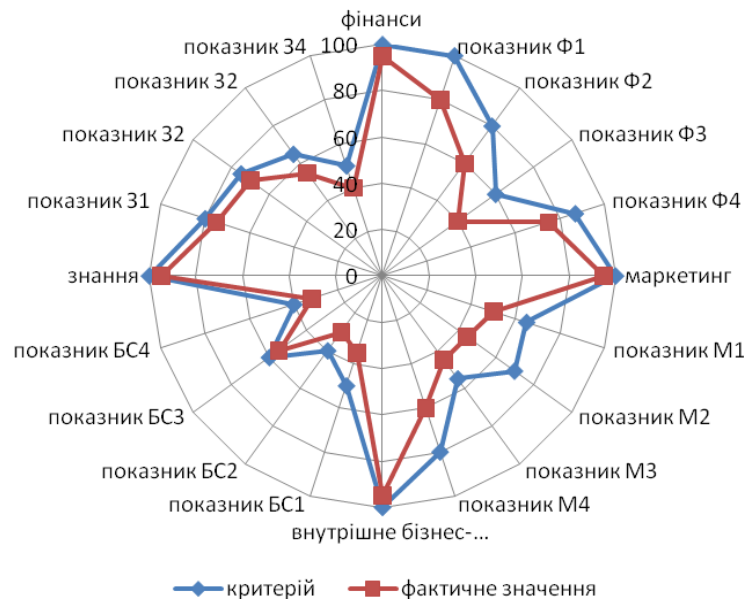


Рисунок 3 – Радар «перспектив» підприємства за ЗСП

Крок 5 «Ініціативи та відповідальність за досягнення цілей» забезпечує злагоджену взаємодію співробітників підприємства і забезпечує всі рівні управління підприємства уявленнями про те, яким чином можна поліпшити процес ухвалення рішень і наблизитися до поставлених цілей. Успішність реалізації стратегії залежить від досягнень та ініціативи співробітників, правильного розподілу ресурсів і побудови зворотних зв'язків.

Висновки. Визначено, що ЗСП має багатоплановий характер, охоплюючи зв'язки між монетарними і немонетарними величинами вимірювання, стратегічним і оперативним рівнями управління, минулими і майбутніми результатами, а також внутрішніми та зовнішніми аспектами діяльності підприємства. Концепція збалансованої системи показників виступає одним з елементів стратегічного управлінського обліку, оскільки надає можливість уявити рух підприємства до створення його майбутньої вартості через інвестиції в персонал, оптимізацію бізнес-процесів і технології, взаємовідносини зовнішнім середовищем, що забезпечує об'єктивну картину стану підприємства, аналіз можливостей внутрішнього та зовнішнього розвитку в контурі завдань забезпечення довгострокової конкурентоспроможності підприємства.

Список літератури:

1. Kaplan R.S. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action / R.S. Kaplan, D.P. Norton. - Boston (Ma., USA) : Harvard Business School Press, 1996. – 304p.
2. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік у прийнятті управлінських стратегічних рішень : [монографія] / А.В. Шайкан. – К. : КНЕУ, 2009. – 303с.
3. Нивен Пол Р. Діагностика збалансованої системи показників: Підтримуючи максимальну ефективність / Пер. з англ.; [за наук. ред. М. Горського]. – Дніпропетровськ: Баланс Бізнес Букс, 2006. – 256с.
4. Нивен Пол Р. Сбалансированная система показателей для государственных и неприбыльных организаций: Пер. с англ. – Днепропетровск: Баланс Бизнес Букс, 2005. – 336с.
5. Нивен Пол Р. Діагностика збалансованої системи показників: Підтримуючи максимальну ефективність / Пер. з англ.; [за наук. ред. М. Горського]. – Дніпропетровськ : Баланс Бізнес Букс, 2006. – 256с.
6. Разработка сбалансированной системы показателей. Практическое руководство с примерами / [под ред. А. М. Гершуна, Ю. С. Нефедьевой]. – Изд. 2-е, расшир. – М. : Олимп- Бизнес, 2005. – 128с.
7. Гуріна Г.С. Збалансована оцінка ефективності логістичної стратегії за допомогою ігрової моделі // Актуальні проблеми економіки. – 2002. – №7 (37). – С. 76 – 81.
8. Ольве Нильс-Горан Сбалансированная система показателей. Практическое руководство по использованию / Ольве Нильс-Горан, Рой Жан, Веттер Магнус ; пер. с англ. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2006. – 304с.
9. Офіційний сайт «Balanced Scorecard в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://bsc.org.ua/>.
- 10 Волков А.И. Проблемы и перспективы управления стоимостью бизнеса на основе сбалансированной системы показателей / А.И. Волков, А.С. Птускин // Российское предпринимательство. — 2013. — № 24 (246). — с. 41-47. — <http://www.creativeconomy.ru/articles/31000/>

11. Концепция контроллинга: Управленческий учет. Система отчетности. Бюджетирование / Horvath & Partners; Пер. с нем. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 269с.
12. Браун Марк Г. Сбалансированная Система Показателей: на маршруте внедрения / Марк Грэм Браун; [Пер. с англ. – М. : Альпина Бизнес Букс, 2005. – 228с.
13. Гершун А. Технология сбалансированного управления / А. Гершун, М. Горский. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 416с.
14. Каплан Роберт С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон : Пер. с англ. – М. : ЗАО «Олимп-Бизнес», 2005. – 512с.
15. Ampuero M. Solving the Measurement Puzzle : How EVA and the Balanced Scorecard Fit Together / M. Ampuero, J. Goranson, J. Scott // The Cap Gemini Ernst & Young Center for Business Innovation. Issue 2 «Measuring Business Performance». – 1998. – P. 45-52.
16. Вартанов А.С. Економічна діагностика діяльності підприємства: організація та методологія. – М. : Фінанси та статистика, 1991. – 80с.
17. Коробов М.Я. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємств. / М.Я. Коробов. – К. : Знання, 2000. – 544с.
18. Мельник Ю.М. Применение системы сбалансированных показателей на примере завода «АКВАИЗОЛ» / Ю.М. Мельник, О.С. Савченко // Економічні проблеми сталого розвитку : науково-технічна конференція викладачів, співробітників, аспірантів і студентів факультету економіки та менеджменту, 19-23 квітня 2010 р. – Суми : Вид-во СумДУ, 2010. – Ч. 3. – С. 138-139.
19. Олексів І.Б. Побудова системи збалансованих показників підприємства на основі моделі одночасних рівнянь / І.Б. Олексів // Вісник Національного університету «Львівська політехніка». – 2006. – №12. – С. 132-138.